

Expliquer deux siècles de comptabilité publique

Sébastien Kott

DANS **REVUE FRANÇAISE D'ADMINISTRATION PUBLIQUE** 2022/3 (N° 183), PAGES 649 À 651
ÉDITIONS **INSTITUT NATIONAL DU SERVICE PUBLIC**

ISSN 0152-7401

DOI 10.3917/rfap.183.0008

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://www.cairn.info/revue-francaise-d-administration-publique-2022-3-page-649.htm>



Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...

Flashez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



Distribution électronique Cairn.info pour Institut national du service public.

La reproduction ou représentation de cet article, notamment par photocopie, n'est autorisée que dans les limites des conditions générales d'utilisation du site ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Toute autre reproduction ou représentation, en tout ou partie, sous quelque forme et de quelque manière que ce soit, est interdite sauf accord préalable et écrit de l'éditeur, en dehors des cas prévus par la législation en vigueur en France. Il est précisé que son stockage dans une base de données est également interdit.

INTRODUCTION

EXPLIQUER DEUX SIÈCLES DE COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Sébastien KOTT

UN BICENTENAIRE

Ce numéro 183 de la *Revue française d'administration publique* célèbre discrètement le bicentenaire de l'ordonnance du 14 septembre 1822 relative à la comptabilité des dépenses publiques. Cette norme juridique est importante à plusieurs titres.

Tout d'abord, elle marque l'entrée de l'administration publique dans une nouvelle ère : celle de la *généralisation* de la formalisation de ses pratiques par le droit. Et parmi ces pratiques, c'est la manipulation des deniers publics qui incite le pouvoir à *inscrire dans le droit* les comportements attendus des agents. On assiste ainsi, dans la première moitié du XIX^e siècle, à la naissance d'un droit de l'action publique qui va structurer durablement l'appareil d'État par des ordonnances, décrets, circulaires, instructions, etc.

Ensuite, l'ordonnance de 1822 témoigne de la place singulière de la Restauration dans l'histoire de l'administration. Contrairement à la façon dont on la désigne, cette période n'est pas que restauration de l'Ancien Régime. Elle intègre les nouveautés de la période révolutionnaire et de l'Empire et traduit ainsi la *modernité* en comptabilité, cette notion à la fois violente puisqu'elle oppose Anciens et Modernes et difficile à caractériser : qu'est-ce qui est *moderne* ?

Enfin, l'ordonnance témoigne de l'importance accordée à la *façon de compter*. On y lit une dissociation des étapes de la dépense (liquidation, ordonnancement, paiement) qui transcrit à la fois une analyse poussée de l'action administrative et une distinction des opérations à inscrire dans des comptes.

On comprend rétrospectivement le *satisfecit* que s'adressait Audiffret, à qui on peut attribuer la paternité de ce texte, qui l'évoquait dans ses mémoires comme « *l'un des actes les plus considérables de [sa carrière]* »¹. Quelques lignes plus loin, celui qui est à l'époque directeur des écritures de la comptabilité générale en explique les raisons : « *Les conséquences salutaires d'une semblable réformation du régime antérieur de la comptabilité des dépenses publiques sont incalculables, soit au point de vue de la régularité*

1. Michel Bruguière et Valérie Goutal-Arnal, *Souvenirs de ma famille et de ma carrière dédiés à mes enfants, Charles-Louis-Gaston d'Audiffret 1787-1878*, CHEFF, 2002, § 140.

des opérations, dont l'exécution devenait plus éclairée, soit sous les divers rapports de l'économie des frais, de l'exactitude des comptes, de la meilleure direction des services et de la juste confiance du pays ». Audiffret pointe ainsi la place centrale de la comptabilité dans l'action publique, une information au service de la régularité des opérations et de l'analyse de l'action publique, y introduisant *l'ordre et la lumière*.

L'INTERDISCIPLINARITÉ POUR ABORDER L'OBJET COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Deux siècles plus tard, la comptabilité publique est une technique très élaborée, portée par l'administration des finances et diffusée aussi bien dans les établissements publics que dans les collectivités territoriales, dont la réputation est d'être à la fois sérieuse et austère. Néanmoins, elle suscite un intérêt grandissant à travers les sciences sociales dont il convient de mobiliser de nombreux pans pour éclairer ses différentes facettes. Les chapitres de ce numéro ont donc été confiés à des auteurs représentant différentes disciplines afin de traduire le fait que l'interdisciplinarité s'impose naturellement pour cette étude.

Ce sont ainsi l'économie, les sciences de gestion, l'histoire et le droit public qui sont mobilisés dans ce numéro. La sociologie, la philosophie ou l'anthropologie auraient aussi pu l'être et on ne peut qu'inviter le lecteur à poursuivre son chemin dans ces directions. Afin d'insister sur l'importance du terrain et des pratiques, la parole est aussi donnée à des acteurs. La comptabilité publique est donc doublement ancrée dans sa réalité opérationnelle et la diversité académique parce que cela correspond à ce qu'elle est : *un objet partagé*.

Cette diversité des points de vue appelle logiquement un avertissement. En dépit du très grand travail de lissage et de nombreux échanges entre les auteurs, certaines divergences persistent, car chaque discipline utilise dans sa propre perspective des notions pourtant communes et recourt à ses propres qualifications. Si nous en mesurons les limites – principalement aux lisières des catégories, où le flou peut être très marqué – ces qualifications s'avèrent toutefois utiles dans une perspective didactique. Par ailleurs, les façons de classer révèlent aussi des façons de *nommer* dont les significations peuvent varier selon les perspectives dans lesquelles elles sont formalisées. Ainsi, la comptabilité privée permet en sciences de gestion de regrouper dans une même catégorie comptabilité marchande, comptabilité industrielle et comptabilité financière, alors que le juriste conçoit plus facilement le privé en opposition au public.

Nous proposons donc ici un *mode d'emploi* de ces différentes notions en empruntant aux naturalistes leur technique de classification. Admettons qu'il n'existe qu'une seule *famille* – LA comptabilité – que l'on divise en *genres* – entité, méthode, fonction, période – regroupant des *espèces* – droits constatés, exercice, prévisionnelle, etc. – et abordons notre famille par ses différentes genres.

1° La comptabilité peut être mobilisée en tant que représentation de la situation financière d'une *entité*. Cette représentation dépend avant tout de l'entité considérée : on ne tient pas les comptes de l'Union européenne comme ceux d'une association ! On peut tout à fait évoquer la comptabilité des départements ou des régions, parce que ces entités tiennent bien des comptes de la même manière. Pour sa part, l'État tient ses comptes selon des normes qui lui sont propres. Dès lors, il semble difficile d'évoquer, sans plus de précisions, la comptabilité publique comme une comptabilité des personnes publiques. Car si la matrice est commune (la comptabilité), ses déclinaisons sont spécifiques (l'État, les

communes, les départements, les régions, les établissements publics locaux, etc.). On peut également évoquer la comptabilité des entreprises, mais il faut alors admettre que celle des multinationales est différente de celle des PME.

2° La comptabilité repose aussi sur une *méthode comptable*. Avec le temps, la technique comptable s'est affermie, elle s'est aussi spécialisée. Car la nature de l'information financière relative à l'activité de l'État n'est pas tout à fait la même que celle qui concerne une entreprise. Décrire un encaissement relève certes d'un registre commun, mais la valorisation de certains actifs peut justifier un traitement spécifique. On distingue donc une comptabilité de caisse ou une comptabilité en droits constatés. Disons que la première, assez frustrante, décrit des encaissements et des décaissements quand la seconde, plus élaborée, reprend les opérations de caisses mais les enrichit de créances et de dettes. On peut aussi citer une comptabilité patrimoniale pour pointer une méthode comptable qui insiste sur sa préservation.

3° La comptabilité remplit également une *fonction*. Elle peut ainsi servir à rendre compte, restituer une information financière sur une situation passée, on évoque alors une comptabilité de restitution. Mais elle peut aussi être tournée vers l'avenir, voire servir de base à une autorisation, on parle alors de comptes prévisionnels comme le budget.

4° La comptabilité porte enfin sur *une période*. On évoque ainsi des comptes qui correspondent à une gestion comptable ou des exercices comptables. Ces derniers renvoient à la période au titre de laquelle on tient les comptes (les opérations pour 2022 peuvent être inscrites début 2023). La notion d'exercice est devenue commune : on mentionne souvent la comptabilité d'exercice comme un synonyme de comptabilité en droits constatés. Si le rattachement des droits constatés s'effectue bien sur un exercice, la perspective n'est pas tout à fait la même : pour la première il s'agit de décrire une méthode et pour la seconde une période.

Nous avons tenté d'harmoniser l'utilisation de ces termes, mais le lecteur devra prêter une attention particulière aux écarts qui peuvent subsister entre les chapitres et révéler une intention claire dans un contexte spécifique. Ainsi, les sciences de gestion utilisent volontiers la notion de comptabilité d'engagement comme synonyme de comptabilité en droits constatés, alors que dans le vocabulaire du droit public financier, les engagements ne sont pas des droits constatés... ce qui explique que les juristes préfèrent distinguer les deux.

L'interdisciplinarité mise en œuvre implique un très fort travail de contextualisation ; la compréhension enrichie de l'objet étudié s'avère à ce prix.